

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5025/03

בפני : כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופטת א' חיות

המערער : מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל-אביב

נגד

המשיבה : אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ

ערעור על החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו שניתנה ביום 20.2.03 על ידי כב' הנשיא (בדימ') מ' אילן וחברי הוועדה ט' גרינברג וא' מונד

תאריך הישיבה : ח' באדר התשס"ו (08.03.06)

בשם המערער : עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה : עו"ד בצלאל בן דוד

פסק-דין

השופטת א' חיות:

זהו ערעור על החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (להלן: ועדת הערר) (כבוד הנשיא בדימוס מ' אילן וחברי הוועדה ט' גרינברג וא' מונד), בה התקבל ערר שהגישה המשיבה על החלטת המערער באשר ל"שווי המכירה" לפיו יש לחשב את מס הרכישה החל על המשיבה בגין העיסקה נשוא ההליכים שבכאן.

1. ביום 5.10.1995 רכשה החברה לבניין ונכסים מישור החוף בע"מ (להלן: מרלז) מאת חלמיש – חברה ממשלתית עירונית לשיקום הדיור בתל אביב-יפו בע"מ (להלן: חלמיש), זכויות במגרש ששטחו כ- 1,700 מ"ר, הידוע כחלק מחלקות 46 ו-282 בגוש 6130 (להלן: המגרש). בחוזה לרכישת המגרש (להלן: החוזה המקורי) התחייבה מרלז כלפי חלמיש לפתח את המגרש ולבנות עליו יחידות דיור בהתאם לתוכנית המתאר התקפה. לצורך כך הוסיפה מרלז והתחייבה כלפי חלמיש בחוזה המקורי להכין על חשבונה את התוכניות ואת המפרטים הטכניים וכן לקבל את היתר הבניה הנדרש להקמת יחידות הדיור כאמור, והכול על פי לוח הזמנים שנקבע באותו חוזה. סמוך לאחר חתימת החוזה המקורי התקשרה מרלז בחוזה עם נאות אמיר חברה לבניה בע"מ (להלן: נאות אמיר) לפיו התחייבה נאות אמיר לממן מחצית מן הפרויקט כנגד קבלת מחצית מן הזכויות בו. מרלז פעלה לקיום התחייבויותיה על פי החוזה המקורי, אך לא עמדה בלוח הזמנים שנקבע בו ונדרשה לאורכות. ביום 13.11.1997 הגישה מרלז לוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל אביב-יפו (להלן: הוועדה המקומית) בקשה להיתר בניה ושילמה בעבור ההיתר פיקדון בסך 28,328 ש"ח. הבקשה להיתר התייחסה לבניית בניין בן 43 יחידות דיור ב- 11 קומות ולפיתוח סביבתי, על פי תוכניות מפורטות שצורפו לבקשה. ביום 7.1.1998 אישרה הוועדה את מתן היתר הבניה שנתבקש כאמור, אך ההיתר עצמו (להלן: היתר הבניה) לא הוצא משום שמרלז לא שילמה את ההיטלים ואת האגרות הנדרשים לצורך כך.

2. כשנה לאחר מכן, ביום 20.1.1999 התקשרו מרלז ונאות אמיר (להלן: המוכרות) עם אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (להלן: המשיבה) בחוזה לפיו רכשה המשיבה מן המוכרות את כל זכויותיהן במגרש (להלן: החוזה נשוא השומה). במסגרת החוזה נשוא השומה נטלה על עצמה המשיבה, בין היתר, את כל חובות מרלז כלפי חלמיש על פי החוזה המקורי (למעט התמורה שהתחייבה מרלז לשלם לחלמיש ומס השבח שחל על המוכרות בקשר עם העיסקה על פי החוזה המקורי). כמו כן התחייבה המשיבה לשלם למוכרות סך בשקלים השווה ל- 1.9 מיליון דולר (7,790,000 ש"ח) וכן סך של 1,452,553 ש"ח למימון אגרות הבניה וההיטלים שתשלומם היווה תנאי להוצאת היתר הבניה. לצורך תשלום האגרות וההיטלים כאמור, מסרה המשיבה למוכרות שבעה שיקים דחויים בחתימתה (כמפורט בסעיף 4.4 לחוזה נשוא השומה). השיקים שנמסרו תאמו את פריסת התשלומים שאושרה למוכרות על ידי הוועדה המקומית לצורך תשלום האגרות וההיטלים כאמור. ביום 21.1.1999 (יום לאחר חתימת החוזה נשוא השומה), הוצא למרלז היתר הבניה.

3. בשומה מיום 9.5.1999 קבע המערער כי הסך של 1,452,553 ש"ח ששילמה המשיבה למוכרות לצורך מימון ההיטלים ואגרות הבניה, מהווה חלק מן התמורה על פי החוזה נשוא השומה. לפיכך העמיד המערער את "שווי המכירה" לצורך חישוב מס הרכישה החל על המשיבה על סכום כולל של 9,242,553 ש"ח, המורכב מ- 7,790,000 ש"ח - סכום התמורה בשקלים הנקוב בסעיף 4.8 לחוזה נשוא השומה - בצירוף 1,452,553 ש"ח - הסכום הנקוב בסעיף 4.4 לחוזה נשוא השומה למימון האגרות וההיטלים כאמור. השגה שהגישה המשיבה על שומה זו נדחתה על ידי המערער אך ערר שהגישה לוועדת הערר התקבל, כפי שיפורט להלן.

החלטת ועדת הערר

4. לצורך הדיון בפני ועדת הערר הגישו הצדדים רשימת פלוגתאות ומוסכמות. הפלוגתא המרכזית שצוינה על ידם התייחסה לשאלה האם הסך של 1,452,553 ש"ח מהווה בנסיבות העניין חלק מ"שווי המכירה" לעניין מס הרכישה החל על המשיבה. מתוך פלוגתא מרכזית זו גזרו הצדדים מספר פלוגתאות משנה ובהן השאלה בעבור מה שולם אותו הסכום.

בהחלטה מיום 20.2.2003 אימצה ועדת הערר את עמדת המשיבה באשר למהותו של התשלום הנ"ל ובהפנותה לפסק הדין בע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניה (1991) בע"מ, תק על 98(3) 67 (1998) קבעה כי:

...במקרה שלנו ניתן לראות בחוזה, לצורך שאלת המיסוי בלבד, כאילו מדובר בשני חוזים. האחד הוא חוזה מכר מקרקעין והשני חוזה לשכירת שרותיה של המוכרת להוצאת היתר הבניה.

אם כך נראה את החוזה הרי שהמחיר שנקבע בסעיף 4.8 בעד המגרש כבר לוקח בחשבון את ההשבחה הנובעת מכך שלמעשה כבר הושלמו כל הפעולות הדרושות להוצאת ההיתר ואילו הסעיף 4.4 בחוזה דן רק בהחזר הוצאה שתיגרם בעתיד למוכרת כאשר תשלם את האגרה וההיטלים בשביל היתר הבניה בשליחותה של העוררת.

הוועדה איבחנה את המקרה שבפנינו מן המקרה אשר נדון על ידי ועדת הערר בבאר שבע בעמ"ש 2353/97 אלשב חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (טרם פורסם), אליו היפנה המערער (להלן: פרשת אלשב). הוועדה ציינה בהקשר זה כי בפרשת אלשב הוצא היתר הבניה על ידי המוכרות (חברת אזורים בע"מ

ושיכון עובדים בע"מ) טרם כריתת חוזה המכר, והקונה אלשב התחייבה בחוזה להחזיר להן את כל התשלומים בגין אגרות הבניה והיטלי הפיתוח ששולמו על ידן בקשר עם הוצאת היתר הבניה. ועדת הערר שדנה בפרשת אלשב סברה כי בנסיבות אלה יש להחיל את ההלכה שקבע בית משפט זה לפיה מקום שהקונה נוטל על עצמו לשלם תשלומים שחב בהם המוכר, יש לראות בכך חלק מן התמורה ומשווי המכירה לצורך מס שבח ומס רכישה (ראו למשל ע"א 5080/90 קפלן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מו(4) 561, 571 (1992)). במקרה שלפנינו, כך הוסיפה ועדת הערר וקבעה, הוצא היתר הבניה לאחר כריתת החוזה נשוא השומה ועל כן אין להקיש מפרשת אלשב לענייננו. הוועדה הדגישה בהחלטתה כי אילו היתה המשיבה משלמת לוועדה המקומית ישירות את האגרות ואת ההיטלים במקום לשלם את סכומם למוכרות, "איש לא היה טוען שזהו חלק משווי הקרקע לצורכי מס רכישה" ולשיטתה אין לשנות ממסקנה זו אך בשל העובדה שהמשיבה "השתמשה בשרותיה של המוכרת כדי לשלם את האגרה". בשל טעמים אלה הגיעה כאמור ועדת הערר למסקנה כי במקרה דנן סכומי האגרות וההיטלים ששילמה המשיבה למוכרות אינם נכללים בשווי המכירה לצורכי מס רכישה.

טענות הצדדים בערעור

5. המערער טוען כי החלטתה של ועדת הערר נוגדת את לשונו של חוק מיסוי מקרקעין ואת תכליתו והיא יוצרת פירצת מס העלולה לשמוט משווי המכירה של עסקאות במקרקעין חלקים מן התמורה בשל היותם, על פי קביעת הוועדה, עסקאות נפרדות "לצורך שאלת המיסוי בלבד". המערער מוסיף וטוען כי במקרה דנן לא ניתן להפריד או לנתק את התשלומים אשר נדרשו לצורך הוצאת היתר הבניה מן החוזה נשוא השומה משום שהתחייבות המשיבה לשלם היוותה תנאי מהותי ויסודי בהתקשרות שבין הצדדים. המערער מדגיש בהקשר זה כי מכירת הזכויות במגרש למשיבה הייתה מותנית בקבלת אישור בכתב מאת חלמיש להעברת הזכויות. המערער מפנה בהקשר זה לסעיף 2 של החוזה נשוא השומה בו נאמר כי חלמיש נתנה הסכמה עקרונית למכירת הזכויות במגרש על ידי המוכרות למשיבה וכן להארכת לוח הזמנים שנקבע בחוזה המקורי שבינה למרלז, אך התנתה זאת בכך שהמשיבה "תחל בביצוע הבניה מיד עם קבלת היתר הבניה בסוף חודש ינואר 1999 ותשלם את ביצוע היסודות והמרתף בתוך חצי שנה". טוען המערער כי בהינתן דרישות אלה שהציבה חלמיש כתנאי לאישור העיסקה, חייבת הייתה המשיבה להתחיל בבנייה בתוך חודש ימים מיום חתימת החוזה נשוא השומה ועל כן הוצאת היתר הבניה מיד לאחר חתימתו הייתה הכרחית ומהותית לעיסקה כולה. הדרך היחידה להוצאת ההיתר באופן מיידי הייתה תשלום האגרות וההיטלים במסגרת הבקשה להיתר שהגישה מרלז, בקשה שאושרה

כאמור על ידי הוועדה המקומית והיתר הבניה לפיה לא הוצא אך בשל אי תשלום האגרות וההיטלים על ידי מרלז. כל מהלך אחר להוצאת היתר הבניה שלא בדרך זו, למשל על ידי הסבת הבקשה על שם המשיבה, היה כרוך בפעולות האורכות זמן וכתוצאה מכך לא ניתן היה לעמוד בלוח הזמנים שהציבה חלמיש כתנאי לאישור העיסקה על פי החוזה נשוא השומה. המערער מוסיף וטוען כי מרלז להבדיל מן המשיבה הייתה חברה בהתאחדות הקבלנים ועל כן זכתה לתנאי תשלום משופרים של האגרות וההיטלים הנ"ל. אף מטעם זה בחרו הצדדים לבנות את העיסקה באופן שהמוכרות נטלו על עצמן את ההתחייבות לדאוג להוצאת היתר הבניה על שם מרלז ואילו המשיבה התחייבה מצידה לממן את התשלומים הנדרשים לצורך כך. על כן, כך טוען המערער, שגתה ועדת הערר בקובעה כי ניתן לפצל את העיסקה המגולמת בחוזה נשוא השומה לשני חוזים נפרדים האחד – חוזה למכירת המגרש, והשני חוזה למתן שירותים על ידי מרלז להוצאת היתר הבניה. פיצול זה, כך טוען המערער, נוגד את המהות הכלכלית של החוזה נשוא השומה, שכן בנסיבות שתוארו אין לעיסקת המכר קיום ללא התחייבותה של מרלז להוצאת היתר הבניה.

המערער שב ומפנה אל ההלכה הפסוקה לפיה כאשר קונה נוטל על עצמו חיוב המוטל על המוכר מהווה סכום החיוב חלק בלתי נפרד משווי המכירה לצרכי מס. לטענתו זהו המצב במקרה שלפנינו משום שבנסיבות שתוארו לעיל וכמפורט בחוזה נשוא השומה, נוצר הכרח להוציא את היתר הבניה על שם מרלז בהמשך לבקשה שהוגשה על ידה ואושרה על ידי הוועדה המקומית. משכך החובה לשלם את אגרות הבניה והיטלי הפיתוח חלה עליה ומשנשאה בהם המשיבה, יש לגלם תשלומים אלה בשווי המכירה.

6. המשיבה מצידה תומכת בהחלטת ועדת הערר ובנימוקה. בטיעוניה מציינת המשיבה כי אכן שילמה את אגרות הבניה והיטלי הפיתוח באמצעות המוכרות ולא בעצמה, משום שביקשה ליהנות מן היתרון שהיה למרלז בפריסת התשלומים כחברה בהתאחדות הקבלנים וכן בשל רצונה לסיים את הליכי הוצאת היתר במהירות וביעילות. אולם, לטענתה בה במידה יכולה הייתה לבצע את התשלומים בעצמה, כפי שקבעה בצדק ועדת הערר ועל כן אין לגלם תשלומים אלה בשווי המכירה. לגישתה, קביעה זו של ועדת הערר וכן קביעתה כי ניתן להשקיף על החוזה נשוא השומה כחוזה המכיל שתי עסקאות שונות (אחת למכר המגרש והשנייה לשכירת שירותיהן של המוכרות להוצאת היתרי בניה), הן קביעות שבעובדה וככאלה אינן ניתנות כלל לערעור בבית משפט זה. המשיבה מוסיפה וטוענת כי אין יסוד לטענת המערער לפיה אין לחוזה נשוא השומה קיום ללא הוצאת היתר בנייה באופן מידי על שם מרלז, בשל התנאים

שהתנתה חלמיש לאישור העיסקה. לטענתה חלמיש הסכימה בעבר להארכת לוח הזמנים שנקבע בחוזה המקורי, וניתן היה לשוב ולבקשה לעשות כן. לפיכך מדובר, לטענת המשיבה, בתניה חוזית רגילה שניתן היה לשנותה בהסכמה. עוד טוענת המשיבה כי השיקים הדחויים שמסרה למוכרות בקשר עם התשלומים הנ"ל כמפורט בסעיף 4.4 לחוזה נשוא השומה, תאמו את התשלומים שהיה על מרלז לשלם לוועדה המקומית בגין אגרות הבניה והיטלי הפיתוח על פי האישור החריג לפריסת התשלומים שניתן לה. מכך ניתן להסיק כי המוכרות לא שימשו בעניין זה אלא "מסלקה להעברת כספים" ממנה אל הוועדה המקומית. תימוכין נוספים לעמדתה מבקשת המשיבה למצוא בכך שהוראות החוזה נשוא השומה מפרידות בין התמורה עבור המגרש ובין מימון אגרות הבניה והיטלי הפיתוח שאינם מהווים חלק מאותה תמורה. לבסוף טוענת המשיבה כי אין להחיל במקרה דנן את ההלכה לפיה שווי המכירה לצרכי מס כולל תשלומים החלים על המוכר שהקונה התחייב ליטול על עצמו. זאת משום שהלכה זו נוגעת לתשלומי חובה החלים על המוכר מתוקף מעמדו כבעל זכויות בממכר, ואילו במקרה הנדון לא היו המוכרות מחויבות על פי החוק להוציא את היתר הבניה ולשלם את התשלומים בגינן. לטעמה של המשיבה אין חולק כי אילו הייתה הבקשה להיתר מוסבת על שמה והיא הייתה משלמת את האגרות וההיטלים בעצמה, לא היה עולה על דעתו של המערער לכלול את סכומי האגרות וההיטלים בשווי המכירה לצרכי מס רכישה. לבסוף טוענת המשיבה כי החלטת ועדת הערר עולה בקנה אחד עם מטרתם של דיני המס להטיל מס רכישה על מקרקעין שנרכשו כערכם ביום חתימת החוזה, ולא על השימוש והבניה שיעשה הקונה במקרקעין לאחר הרכישה.

ד"ר

המהות הכלכלית של העיסקה

7. אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עיסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית (ראו ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 735, 738 (1987)). על מנת להתחקות אחר טיבה של העיסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכול והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו עליה (ראו: ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802, 804 (1979); ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). כך למשל ייתכן כי על פי התוכן הכלכלי, עיסקה שנערכה על ידי הצדדים בשני חוזים נפרדים היא לאמיתו של דבר עיסקה אחת לצרכי

מס שאין לפצלה (ראו ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (טרם פורסם, 21.5.06)), ואילו עיסקה שהצדדים ערכו בחוזה אחד היא מבחינת מהותה הכלכלית עיסקה שיש לפצלה לשניים לצרכי מס (ראו: ע"א 152/79 מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז נ' שוורץ, פ"ד לג(3) 807 (1979); ע"א 651/87 מנהל מס שבח, נתניה נ' רושגולד, פ"ד מו(4) 693 (1992)). במקרה שלפנינו קבעה ועדת הערר כי ניתן להשקיף על החוזה נשוא השומה כחוזה המכיל מבחינה כלכלית שתי עסקאות נפרדות האחת - עיסקת מכר של הזכויות במגרש תמורת 7,790,000 ש"ח, והשנייה - עיסקה למתן שירותים לפיה פעלו המוכרות כשלוחותיה של המשיבה לצורך הוצאת היתר הבניה. עוד קבעה הוועדה כי התשלומים עבור אגרות בניה והיטלי פיתוח בסך 1,452,553 ₪, ששילמה המשיבה למוכרות לצורך הוצאת היתר הבניה, בוצעו במסגרת העיסקה השנייה ואין לכלול אותם ב"שווי המכירה" לצורך מס רכישה, כמובנו של מונח זה בסעיף 17(א) לחוק מיסוי מקרקעין.

8. לאחר שבחנתי את הטענות שהעלו הצדדים במסגרת הערעור וכן את החוזה נשוא השומה ואת יתר המסמכים הנוגעים לעניין, באתי לכלל מסקנה כי התוצאה שאליה הגיעה ועדת הערר אינה תואמת את תוכנו הכלכלי ואת מהותו האמיתית של החוזה נשוא השומה. עיון בחוזה נשוא השומה מלמד כי הוצאת היתר הבניה מיד עם חתימתו היווה תנאי מהותי בעיסקה, נוכח התנאי שהציבה חלמיש לאישור העברת הזכויות למשיבה והוא - כי המשיבה תחל בבנייה "מיד עם קבלת היתר הבניה בסוף חודש ינואר 1999". בהתחשב בעובדה שהחוזה נשוא השומה נחתם ביום 20.1.1999, לא ניתן היה לקבל היתר בנייה בלוח זמנים כזה אלא במסגרת הבקשה להיתר שהגישה מרלז והדברים עולים בבירור מתצהיר עדותו של מר תורג'מן, מנכ"ל המשיבה, שהוגש לוועדה. הטיפול באותה בקשה, כפי שכבר צוין, מצוי היה בשלבים סופיים ביותר. היא אושרה על ידי הוועדה המקומית עוד ביום 7.1.1998, והטעם היחיד שהיתר הבניה שנתבקש על פיה לא ניתן נעוץ היה בכך שמרלז ונאות אמיר, המוכרות, לא שילמו את ההיטלים ואת האגרות הכרוכים בכך. ההתחייבות שנטלה על עצמה המשיבה להתחיל בבנייה "בסוף חודש ינואר 1999", היא שהכתיבה, אפוא, את מבנה העיסקה לפיו אימצה המשיבה את הבקשה להיתר שהגישה מרלז כמות שהיא, לרבות תוכניות הבניה שהוגשו ואושרו במסגרתה על ידי הוועדה המקומית. והכול על מנת שניתן יהיה לקבל את היתר הבניה באופן מידי, לאחר שהמשיבה תממן את תשלום האגרות וההיטלים, ולהתחיל בבנייה במועד שדרשה חלמיש. מתכונת זו של העיסקה קיבלה ביטוי מפורש בחוזה נשוא השומה והיא שלובה ושזורת בכל תניותיה לבלי הפרד. כבר במבוא לחוזה, בו צוינו קווי המתאר של העיסקה נאמר:

המוכרים מצהירים כי ניתן לבנות על הממכר בנין בן 43 יחידות דיור (להלן: "הבניין") בכפוף לתשלום אגרות הבניה וההטלים הנדרשים למתן היתר הבניה על ידי הקונה.

בהתאם למתווה זה של העיסקה התחייבו המוכרות בסעיף 3.5 של החוזה:

כי ידאגו להוצאת היתר בניה ולתשלום אגרות הבניה הנדרשות לבנין בן 43 יחידות דיור העתיד להבנות על הממכר על פי התוכניות הרצ"ב... וזאת בכפוף לכך שהקונה תמציא לידי המוכרים את השיקים והבטחונות המפורטים בסעיפים 4.4-4.7 להלן.

ואילו המשיבה מצדה התחייבה בסעיף 4.4 של החוזה:

לשלם למוכרים את אגרות הבניה וההטלים לבנין שהמוכרים התחייבו בתשלומם כאמור בסעיף 3.5 לעיל בסך של 1,452,553 ש"ח. לבטחון תשלום זה תיתן הקונה למוכרים שבעה שיקים דחויים בחתימתה... כעושה...

עד כמה כרוכות ושלובות היו התחייבויות הדדיות אלה מן ההיבט הכלכלי ביתר תנאי

העיסקה ניתן ללמוד מהוראת סעיף 4.7 לחוזה הקובעת:

לאחר תשלום מלוא התמורה המפורטת בסעיפים 4.4 ו-4.8 לעיל ידאגו הצדדים להסב את היתר הבניה על שם הקונה והקונה תבצע את מלוא ההתחייבויות הקשורות בממכר כלפי העיריה.

וכן מהוראת סעיף 5.3 לחוזה הקובעת כי:

במידה והקונה לא תעמוד בתנאי התשלום הנקובים בסעיפים 4.4 ו-4.8 לעיל יהא עליה לפנות ידה מהממכר תוך 14 ימים ממועד קבלת הודעת המוכרים בכתב...

שתי ההוראות האחרונות המצוטטות לעיל ממחישות ומדגישות עד כמה היה תשלום האגרות וההטלים על ידי המשיבה, כאמור בסעיף 4.4 לחוזה נשוא השומה, מעיקריו של חוזה זה. בביצועו של אותו התשלום הותנתה הסבת היתר הבנייה על שם המשיבה לאחר הוצאתו על שם מרלז. בביצועו של אותו התשלום אף הותנתה זכותה של המשיבה לחזקה בנכס. אכן, תנאי החוזה כולם ובכלל זה התנאים שצוטטו לעיל, מלמדים כי העיסקה שנקשרה בין המוכרות לבין המשיבה כללה מבחינת תוכנה הכלכלי לא רק את רכישת הזכויות הקנייניות במגרש אלא גם את רכישת הזכות שעמדה למרלז לקבלת היתר בנייה מידי, על פי הבקשה והתוכניות שהגישה. בקשה זו אושרה כאמור על ידי הוועדה המקומית, בכפוף לתשלום האגרות וההטלים. העובדה שהמשיבה היא

שמימנה את תשלום האגרות וההיטלים אינה הופכת חלק זה של העיסקה לעיסקה נפרדת של מתן שירותים להוצאת היתר גרידא מצד המוכרות. הזכות שעמדה למרלז לקבל על שמה היתר בנייה באופן מיידי, כפועל יוצא של הבקשה להיתר שהגישה עוד בשנת 1997, נושאת ערך כלכלי ממשי ובמקרה הנדון שימשה זכות זו מנוף חיוני לקיומה של העיסקה כולה, על פי התנאים שהציבה חלמיש לאישורה. היבט כלכלי נוסף שבגיננו ערכו הצדדים את העיסקה במתכונת זו נוגע לפריסת התשלומים שמרלז כמבקשת ההיתר הייתה זכאית להם בהיותה חברה בהתאחדות הקבלנים. מדובר בסכום נכבד של כ-1.5 מיליון ש"ח עבור אגרות והיטלים. פריסתו של סכום זה לשבעה תשלומים במתכונת שעליה הוסכם, בהחלט איננה עניין של מה בכך. ודוק: אין מדובר במתן "שירות" על ידי מרלז או ב"השאלת שמה" למשיבה לצורך קבלת ההקלה, אלא בבחירה של הצדדים להשלים את הטיפול שבו החלה מרלז כמבקשת להוצאת ההיתר, על מנת שלא לשמוט מידיהם יתרון כלכלי זה.

9. הטענה שהעלתה המשיבה ולפיה ניתן היה לקבל מחלמיש ארכה להתחלת הבנייה וכן הטענה לפיה יכולה הייתה להגיש בקשה על שמה לקבלת היתר בנייה במגרש, אין בהן כדי להועיל למשיבה. כלל ידוע ומקובל הוא בדיני המס כי יש לשום את העיסקה על פי האופן שבו נערכה בפועל ולא על פי אפשרות תיאורטית לעריכתה, ככל שהצדדים לא בחרו לממשה (ראו: ע"א 521/65 ון הרטן, מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ(3) 625, 626 (1966); ע"א 349/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דודיס, תק על 87(2) 323, בפסקה 4 (1987)). יתרה מכך, טענות אלה אין להן עיגון כלשהו בחומר הראיות שהוצג בפני הוועדה והעובדה לבדה שבעבר נאותה חלמיש ליתן למרלז ארכה לקיום התחייבותיה על פי החוזה המקורי, איננה יכולה ללמד בשום אופן כי הייתה מסכימה לאשר את העברת הזכויות למשיבה תוך מתן ארכה נוספת. מכל מקום, כל שיש בפנינו לעניין זה הוא האמור בסעיף 2 של החוזה נשוא השומה שכותרתו "תנאי מתלה" ובו לוח זמנים הדוק שהכתיבה חלמיש כתנאי לאישור העיסקה על ידה. על פי לוח זמנים זה היה על המשיבה להשיג היתר בנייה עד סוף חודש ינואר 1999 ולהתחיל בבנייה מיד לאחר מכן דהיינו, בתוך פחות משבועיים מיום חתימת החוזה. כן היה על המשיבה לפי האמור באותו סעיף להשלים את ביצוע היסודות והמרתף בתוך חצי שנה. תנאי מתלה זה היווה ללא ספק ציר מרכזי שסביבו סבה העיסקה כולה. הוא חייב את עריכת העיסקה במתכונת שנערכה, תוך שהמשיבה מבטיחה לעצמה את היכולת להתחיל לבנות באופן מיידי ומתחייבת לצורך כך לממן את תשלום האגרות וההיטלים. במציאות כלכלית-עסקית זו שבה נערך החוזה נשוא השומה, נראה כי לא ניתן היה כלל לממש איזו מן האפשרויות התיאורטיות-

החלופיות שהעלתה המשיבה לעיל (הוצאת היתר בניה על ידה או קבלת ארכה מחלמיש).

10. משקבעתי כי העיסקה מבחינת תוכנה הכלכלי וטיבה האמיתי הייתה עיסקה לרכישת מגרש שניתן לגביו היתר בנייה על שם מרלז, אין לקבל את גישתה של ועדת הערר שראתה במימון האגרות וההיטלים על ידי המשיבה לצורך הוצאת היתר הבנייה כאמור עיסקה נפרדת לצורכי מס. גזירת עיסקה נפרדת כזו מתוך החוזה נשוא השומה ותפישתה לצורכי מס כעיסקה לשירות של הוצאת היתר שניתן על ידי המוכרות כשלוחות של המשיבה, הינה זרה למהותו האמיתית של החוזה ואינה תואמת את תוכנו הכלכלי. כמו כן, אין מקום להבחנה שהבחינה ועדת הערר בהקשר זה בין התחייבותו של קונה לממן את האגרות וההיטלים שעל המוכר לשלם לצורך הוצאת ההיתר על שמו (כפי שנעשה במקרה שלפנינו), ובין התחייבותו של קונה להחזיר למוכר בדיעבד את סכומי האגרות וההיטלים ששילם לצורך הוצאת היתר כאמור (פרשת אלשב). בשני המקרים כאחד החייב בתשלום האגרות וההיטלים הוא המוכר כמי שהגיש את הבקשה. בשני המקרים כאחד הוצאת ההיתר על שם המוכר יש לה משמעות כלכלית המשתקפת בהסכם שערכו הצדדים.

מכל הטעמים שפירטנו לעיל, עולה המסקנה כי התשלום בסך 1,452,553 ש"ח ששילמה המשיבה למוכרות עבור האגרות וההיטלים, היווה חלק בלתי נפרד מהתמורה על פי מהותה הכלכלית של העיסקה. על כן, צדק המערער בקובעו כי יש לכלול תשלום זה ב"שווי המכירה" לצורך מס הרכישה החל על המשיבה בגין העיסקה.

סיכום

11. אשר על כן, אציע לחבריי לקבל את הערעור ולחייב את המשיבה לשלם למערער שכר טרחת עורך דין בערעור בסך 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, כ"ב אב, תשס"ו (16.08.06).

שופטת

שופט

הנשיא